



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

Administration fédérale des contributions AFC

Division principale de l'impôt fédéral direct,
de l'impôt anticipé, des droits de timbre

État-major Législation, le 19 novembre 2008

Procédure de consultation sur l'avant-projet de loi fédérale sur l'exonération fiscale de la solde allouée pour le service du feu

Rapport explicatif

Aperçu

La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) exonèrent de l'impôt la solde du service militaire et du service de protection civile ainsi que l'argent de poche pour le service civil. Par contre, la solde du service du feu ne fait pas partie des revenus exonérés de l'impôt par ces deux lois; elle est donc soumise à l'impôt sur le revenu.

Le présent projet a pour but d'exonérer la solde du service du feu dans la mesure où elle correspond à celle pour le service militaire et le service de protection civile ainsi qu'à l'argent de poche pour le service civil. Pour atteindre ce but, il est nécessaire de modifier la LIFD et la LHID.

Rapport explicatif

1. Situation

Le 19 mars 2004, le conseiller national Banga a déposé une motion (04.3179) demandant au Conseil fédéral de modifier la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹ et la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)² afin d'exonérer explicitement la solde du service du feu comme le sont la solde du service militaire, la solde du service de protection civile et l'argent de poche pour le service civil.

Dans son avis du 26 mai 2004, le Conseil fédéral a proposé d'accepter la motion. Il a relevé en effet qu'il n'y avait pas de différence fondamentale entre le service militaire et le service de protection civile, d'une part, et le service du feu, d'autre part. Dans ces trois cas, il s'agit de services dans l'intérêt de l'Etat et de la société. C'est pourquoi la solde du service du feu doit être exonérée des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes par analogie à la solde du service militaire et du service de protection civile. Il faut cependant être conscient que des questions de délimitation devront être éclaircies au cours de la préparation de la loi. En particulier, il faudra délimiter la frontière entre la solde du service du feu et les indemnités pour les cadres, les indemnités pour le service de piquet ou le salaire des pompiers professionnels.

Le Conseil national a suivi ce point de vue et a adopté la motion sans discussion le 8 octobre 2004. Au cours de la séance du Conseil des Etats du 28 septembre 2005, la porte-parole de la commission a souligné notamment que, depuis l'introduction du concept de la protection de la population, les corps de sapeurs-pompiers font partie des formations de première intervention et sont des partenaires à part entière de la protection de la population. On ne voit pas la raison d'une différence de traitement fiscal entre le service du feu et la protection civile, alors que ces deux corps constituent des éléments de la protection de la population. Enfin, le règlement sur l'assurance-vieillesse et survivants ne soumet pas la solde du service du feu à l'AVS, ni en cas d'exercice ni en cas d'intervention.

Pour l'impôt fédéral direct, l'exonération de cette solde n'ira certes pas sans poser quelques problèmes de délimitation, mais c'est toujours le cas des exceptions en droit fiscal. Le Conseil fédéral devra régler ces problèmes en élaborant la loi. Il faudra notamment distinguer la solde des indemnités pour les cadres, des suppléments pour le service de piquet et, bien entendu, du salaire des pompiers professionnels. Le Conseil des Etats a suivi sa commission et a adopté la motion.

2. Sécurité et protection de la population en Suisse

La Constitution fédérale (Cst.) prescrit à la Confédération et aux cantons de pourvoir à la sécurité de la Suisse et à la protection de la population dans les limites de leurs compétences respectives. C'est pourquoi la Suisse possède une armée. Celui qui ne veut pas accomplir de service militaire pour des raisons de conscience est incorporé dans le service civil de remplacement (service civil). La protection de la population est assurée par le système coordonné de protection de la population constitué de cinq organisations partenaires: les corps de police, les corps de sapeurs-pompiers, les services de santé publique, les services techniques et la protection civile. La législation sur la protection civile des personnes et des biens contre les conséquences d'un conflit armé relève de la compétence de la Confédération.

¹ RS 642.11

² RS 642.14

2.1 Armée

L'armée suisse est organisée fondamentalement selon le principe de la milice. Elle a pour mission de prévenir la guerre et de contribuer au maintien de la paix. Elle assure la défense du pays et de sa population. Elle apporte son soutien aux autorités civiles lorsqu'elles doivent faire face à une grave menace pesant sur la sécurité intérieure ou à d'autres situations d'exception. L'engagement de l'armée relève de la Confédération. Tout Suisse est astreint au service militaire; par contre le service militaire est facultatif pour les Suissesses. Les militaires sont nourris et logés pendant leur service, ils reçoivent une solde et ont droit à des allocations pour perte de gain (APG).

2.2 Service civil

Le service civil remplace le service militaire pour les jeunes gens que leur conscience empêche d'accomplir du service militaire. Le service civil est une contribution civile de la Confédération à la promotion de la cohésion sociale, à la résolution pacifique des conflits, au développement durable et à la conservation du patrimoine culturel. Le service civil engage ses hommes dans des crèches, des homes, dans la protection des monuments historiques, dans des projets de parcs naturels et dans bien d'autres institutions d'intérêt public privées ou publiques. Celui qui accomplit du service civil reçoit 5 francs d'argent de poche par jour de service, ce qui correspond à la solde d'un soldat. Il a droit en outre aux APG.

2.3 Service du feu et protection de la population

La protection de la population a pour mission de protéger la population et ses bases vitales en cas de catastrophe et de situation d'urgence ainsi qu'en cas de conflit armé. La protection de la population est un système coordonné pour la direction, la protection, l'aide et le sauvetage. Elle assure la collaboration entre cinq organisations partenaires: les corps de police, les corps de sapeurs-pompiers, les services de santé publique, les services techniques et la protection civile. Ces organisations partenaires sont responsables de leur domaine respectif et se prêtent mutuellement assistance pour remplir leurs tâches.

La protection civile est responsable de la disponibilité de l'infrastructure de protection et des moyens d'alarme, de l'assistance aux personnes en quête de protection et aux sans-abri ainsi que de la protection des biens culturels. Elle appuie également les quatre autres organisations partenaires, notamment lors d'interventions de longue durée. En outre, elle effectue des travaux de remise en état et renforce l'aide à la conduite ainsi que la logistique. La protection civile peut aussi être engagée au service de la communauté. Le service national dans la protection civile est obligatoire. Les cantons règlent les questions relatives à la protection civile et à la coopération avec les autres organisations partenaires dans le cadre des prescriptions fédérales. Les personnes qui font du service dans la protection civile sont nourries et logées. Elles reçoivent aussi une solde dont le montant dépend des grades de la protection civile et correspond au montant de la solde des militaires. Les personnes qui accomplissent un service de protection civile ont également droit aux APG.

Les corps de sapeurs-pompiers constituent une des organisations partenaires de la protection de la population. Ils sont responsables du sauvetage et de la lutte contre les sinistres en général, y compris la lutte contre les incendies et les sinistres causés par les éléments naturels. Ils sont en outre chargés des tâches spéciales que sont la lutte contre les fuites de produits toxiques ou d'hydrocarbures et contre les émanations radioactives. Les cantons délèguent certaines tâches à des centres de renfort dont les membres sont spécialement équipés et formés pour exécuter ces tâches.

Les corps de sapeurs-pompiers constituent un moyen de première intervention. Ils peuvent intervenir en quelques minutes. Leurs interventions durent de quelques heures à plusieurs jours. L'aide mutuelle et la relève sont assurées par les communes voisines et les centres de renfort. Les sapeurs-pompiers collaborent depuis longtemps avec la police et la santé publique. Ils peuvent confier des tâches particulières à des entreprises privées (p. ex. des entre-

prises de construction ou de nettoyage de canalisations). Ils peuvent demander en renfort des moyens des entreprises techniques et de la protection civile.

Les questions de recrutement, de personnel, d'organisation, d'équipement, d'instruction et de financement relèvent de la compétence des cantons et des communes. C'est pourquoi il existe en Suisse 26 lois sur le service du feu et des actes communaux régissant les formations de sapeurs-pompiers. D'après les indications de la Fédération suisse des sapeurs-pompiers (FSSP), la Coordination Suisse des Sapeurs Pompiers (CSSP) est l'organe opérationnel des gouvernements cantonaux. Dans les cantons, le service du feu relève opérationnellement et financièrement d'un département de l'administration ou d'un établissement cantonal d'assurance pour les bâtiments. Dix-neuf cantons disposent d'un établissement cantonal d'assurance auquel ils ont délégué cette tâche et qui n'émargent pas au budget du canton. La CSSP coordonne également la formation d'entente avec les instances cantonales compétentes. En revanche, il appartient aux cantons et aux communes de fixer le montant de la rétribution des membres des corps de sapeurs-pompiers, c'est pourquoi ces rétributions varient beaucoup. Contrairement aux personnes qui servent dans l'armée, dans la protection civile ou effectuent du service civil, les membres des corps de sapeurs-pompiers n'ont pas droit aux APG.

D'après les statistiques Sapeurs-pompiers CSSP 2007, il y a en Suisse 1985 organisations de sapeurs-pompiers au total, dont 15 corps professionnels et 278 corps d'entreprise. Cela veut dire qu'il y a en Suisse 1692 corps de sapeurs-pompiers de milice. Dans l'ensemble, 107 856 hommes et femmes effectuent du service dans ces 1985 corps de sapeurs-pompiers. Sur l'ensemble de ces personnes, 1140 environ sont employées dans des corps de sapeurs-pompiers professionnels. Par conséquent, près de 106 700 personnes sont incorporées dans des corps de sapeurs-pompiers de milice ou d'entreprise.

En 2007, ces 1985 organisations ont effectué un grand nombre d'interventions: 14 839 interventions de lutte contre le feu, 15 378 interventions pour des événements dus à la nature, 1714 interventions de secours routiers, 7711 interventions d'assistance technique (engagement dans des ascenseurs, sauvetage de véhicules, sauvetage de personnes et d'animaux, etc.), 5466 interventions de défense hydrocarbures, 872 interventions de défense chimique, 13 interventions de défense radioprotection, 241 interventions dans le domaine ferroviaire, 17 346 fausses alarmes et 10 431 engagements divers. Il faut y ajouter 7585 engagements planifiés d'avance comme le service de régulation du trafic, le service de garde de salles, etc. Au total, 3115 personnes qui ne pouvaient se libérer elle-même d'une situation d'urgence ont été secourues. Pendant la même période, 3375 animaux au total ont été sauvés.

3. Droit applicable

3.1 Impôt sur le revenu

En vertu du principe de l'augmentation de la fortune nette, tous les revenus de toute nature, qu'ils soient uniques ou répétitifs, sont en principe soumis à l'impôt sur le revenu. Les revenus qui sont exonérés de l'impôt sont énumérés exhaustivement dans la LIFD et dans la LHID.

C'est pourquoi l'art. 24, let. f, LIFD et l'art. 7, al. 4, let. h, LHID exonèrent de l'impôt la «solde du service militaire et l'indemnité de fonction pour service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil». Étant donné que l'art. 29 de la loi sur le service civil (LSC)³ prescrit à l'établissement d'affectation de verser à celui qui accomplit du service civil une somme d'argent de poche correspondant à la solde d'un soldat, cet argent de poche a été exonéré de l'impôt afin d'assurer l'égalité de traitement fiscal entre

³ RS 824.0

les personnes qui accomplissent du service civil et celles qui accomplissent du service militaire⁴.

Le droit actuel n'exonère pas expressément la solde du service du feu. Une interprétation de l'art. 24, let. f, LIFD et de l'art. 7, al. 4, let. h, LHID en ce sens que la solde du service du feu serait également exonérée n'est pas possible en raison de la teneur claire du texte légal. Selon le droit actuel, la solde du service du feu est donc soumise à l'impôt sur le revenu. Toutefois, la législation fiscale de quelques cantons exonère déjà la solde du service du feu de l'impôt cantonal sur le revenu⁵.

3.2 Assurances sociales

3.2.1 Assurance-vieillesse et survivants

Des cotisations à l'assurance vieillesse et survivants (AVS) sont dues sur les revenus des activités lucratives dépendantes et indépendantes. C'est pourquoi la question de savoir si la solde du service du feu constitue ou ne constitue pas un revenu se pose également en matière d'AVS.

Le règlement sur l'assurance vieillesse et survivants (RAVS)⁶ dispose que le revenu provenant d'une activité lucrative comprend en principe le revenu en espèces ou en nature tiré en Suisse ou à l'étranger de l'exercice d'une activité, y compris les revenus accessoires; par conséquent, des cotisations doivent être prélevées sur ce revenu et versées à l'AVS. Les cotisations AVS ne sont pas dues que si le RAVS prévoit expressément une exception. C'est le cas de la solde du service du feu. L'art. 6, al. 2, let. a, RAVS exclut en effet «les indemnités analogues à la solde dans les services publics du feu» du revenu soumis à l'AVS. C'est pourquoi il n'y a pas de cotisation à verser à l'AVS sur la solde des services du feu.

3.2.2 Prévoyance professionnelle

D'après la loi sur le prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP)⁷, les salariés qui reçoivent un salaire annuel supérieur à 19 890 francs, sont soumis à l'assurance obligatoire pour les risques de décès et d'invalidité, dès le 1^{er} janvier qui suit la date à laquelle ils ont eu 17 ans et, pour la vieillesse, dès le 1^{er} janvier qui suit la date à laquelle ils ont eu 24 ans.

Ce salaire annuel correspond au salaire déterminant selon la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivant (LAVS)⁸. Pour la prévoyance professionnelle, il faut donc savoir si la législation sur l'AVS exclut la solde du service du feu du revenu déterminant ou non. D'après le droit en vigueur, des contributions à la prévoyance professionnelle ne sont donc pas prélevées sur la solde du service du feu.

3.2.3 Assurance contre les accidents selon la LAA

En matière d'assurance-accidents, les salariés employés en Suisse sont obligatoirement assurés. Sont des salariés les personnes qui exercent une activité lucrative dépendante au sens de la législation sur l'AVS. Par conséquent les sapeurs-pompiers qui ne sont pas salariés ou qui ne se sont pas assurés volontairement ne sont pas assurés selon la LAA. Les indépendants en particulier ne sont pas obligatoirement assurés contre les accidents. Les indépendants victimes d'un accident pendant le service du feu sont couverts par leur caisse-maladie; les salariés sont couverts par leur assurance contre les accidents non professionnels qui est financée exclusivement par les travailleurs.

⁴ FF 1994 III 1717 et 1756

⁵ La législation fiscale des cantons d'Argovie, de Bâle-Campagne, de Berne, des Grisons, du Jura, de Soleure et de Thurgovie exonère déjà la solde du service du feu. Tous les autres cantons ne considèrent pas la solde du service du feu comme un revenu exonéré de l'impôt. Dans leur pratique de la taxation, certains cantons classent le service du feu dans la notion de protection civile et considèrent que la solde du service du feu est donc exonérée de l'impôt.

⁶ RS 831.101

⁷ RS 831.40

⁸ RS 831.10

Les frais de traitement d'un assuré LAA sont pris en charge sans franchise ni participation de l'assuré. Des indemnités pour atteinte à l'intégrité corporelle et des allocations pour impotents indépendantes du salaire sont également versées.

3.2.4 Régime des allocations pour perte de gain selon la LAPG⁹

Les personnes qui font du service dans l'armée suisse ou dans le Service de la Croix-Rouge ont droit à une allocation pour chaque jour de solde. Les personnes qui effectuent du service civil ou du service de protection civile ont également droit à ces allocations. Les participants aux cours fédéraux et cantonaux pour moniteurs de Jeunesse et Sport, ainsi que les participants aux cours pour moniteurs de jeunes tireurs reçoivent également des allocations pour perte de gain. En revanche, la LAPG ne prévoit pas le versement d'allocations aux personnes qui servent dans les services du feu.

4 Solde du service du feu

4.1 Absence de définition juridique

Dans le langage courant, la notion de solde du service du feu se comprend aussi bien que celle de solde¹⁰ pour le service militaire ou pour le service de protection civile. Toutefois, si on cherche à définir plus précisément la notion de solde du service du feu, on constate rapidement qu'il n'existe pas de définition claire de cette solde. Les avis sur ce qu'il convient d'appeler solde du service du feu divergent beaucoup.

4.2 Solde du service du feu: un dédommagement pour frais

Dans un arrêt du 19 mars 2004, le tribunal administratif du canton de Fribourg a statué que «la solde pour le service du feu et les indemnités semblables sont exclues de l'impôt par définition - et non pas en vertu d'une disposition légale - pour autant qu'elles ne représentent que la compensation de frais. Quant aux montants versés en plus, il s'agit en règle générale de revenus provenant d'une activité accessoire et non pas du remboursement des frais liés aux charges de la fonction» (Revue fiscale 2004, vol. B. 21.1, n° 13; FZR 2004, 86).

4.3 Solde du service du feu en droit des assurances sociales

Le montant des cotisations AVS est fixé en fonction du salaire déterminant selon la législation sur l'AVS. C'est pourquoi la notion de solde du service du feu est également capitale pour la législation sur l'AVS. Dans un arrêt du 10 septembre 2003¹¹, le Tribunal fédéral n'a pas défini précisément la solde du service du feu, mais il a statué qu'aussi bien la solde pour un exercice que la solde pour une intervention faisaient partie des «indemnités analogues à la solde dans les services publics du feu» au sens du RAVS¹² et qu'elles ne faisaient donc pas partie du revenu provenant d'une activité lucrative (salaire déterminant).

En 2004, l'Office fédéral des assurances sociales s'est référé à cet arrêt et a précisé que seules les rémunérations directement liées à l'accomplissement du service constituent une solde du service du feu au sens de l'art. 6, al. 2, let. a, RAVS. En revanche, les indemnités de base et les forfaits qui ne dépendent pas directement de la participation à des entraînements ou à des interventions ne présentent pas les caractéristiques d'une solde et font, dès lors, partie du salaire déterminant. Ainsi, par exemple, les forfaits alloués aux commandants font toujours partie du salaire déterminant et restent soumis à cotisation (Pratique VSI 1/2004).

⁹ Loi fédérale du 25 septembre 1952 sur les allocations pour perte de gain en cas de service et de maternité, RS 834.1.

¹⁰ Le mot solde vient du latin «*solidus*», la monnaie d'or introduite par l'empereur Alexandre Sévère (qui régna de 222 à 235 ap. J.C.), qui équivalait au salaire du légionnaire pour quatre mois. La solde en espèces, y compris le «*salarium*» (prix du sel), correspondait au salaire des paysans. En Allemagne, le paiement d'une solde a commencé sous Charlemagne, en Angleterre il n'a commencé que vers 1050. Au 13^e siècle, la Hanse avait entièrement développé le système de la solde (source: Encyclopédie Wikipédia).

¹¹ ATF 129 V 425

¹² Art. 6, al. 2, let. a, RAVS

4.4 Pratique des cantons et des communes en matière d'obligation de servir dans le service du feu et de solde du service du feu

Étant donné que le service du feu est réglé par les cantons et que cette compétence a été déléguée aux communes, il n'y a pratiquement pas de limite à la variété des réglementations adoptées. À part les cantons de Genève, du Tessin, d'Uri, du Valais et de Zurich¹³, tous les cantons ont institué l'obligation de servir dans les corps de sapeurs-pompiers pour les hommes et pour les femmes. L'obligation de servir est acquittée par le service dans un corps de sapeurs-pompiers ou par le paiement d'une taxe de remplacement annuelle.

Le montant de la taxe annuelle est fixé la plupart du temps au niveau communal et il varie énormément, comme le montrent les exemples suivants:

- Ostermundigen BE: 200 francs par an.
- Dörflingen SH: 250 francs par an.
- Samnaun GR: entre 300 et 600 francs pour les habitants de la commune et entre 150 et 300 francs pour les semainiers en dehors de la commune.
- Domat/Ems GR: 250 francs jusqu'à 42 ans, puis 125 francs.
- Splügen GR: 240 francs par an.
- Ebikon-Dierikon LU: au plus 400 francs, indépendamment du revenu, mais au moins 30 francs.
- Schmitten FR: 3 % de l'impôt cantonal sur le revenu par an, mais au moins 5 francs et au plus 90 francs.
- Ins BE: 8 % de l'impôt cantonal, au moins 10 francs, au plus 400 francs par personne/couple.
- Rickenbach SO: 9 % de l'impôt cantonal, au moins 20 francs, au plus 400 francs.
- Hauptwil TG: 15 % de l'impôt simple à 100 %, au moins 50 francs, au plus 300 francs.
- Oberuzwil SG: 20 % de l'impôt simple, au plus 350 francs.

Enfin, il y a des différences sur la définition des personnes astreintes au service du feu. En l'occurrence, l'âge, la condition physique et psychique (résistance au stress) constituent des facteurs importants.

En examinant d'un peu plus près les versements effectués à titre de «solde pour le service du feu», on constate que des indemnités sont versées notamment pour les exercices de lutte contre le feu, pour les exercices de défense contre les hydrocarbures et de défense chimique, pour les interventions (grands incendies, dégâts dus aux intempéries, sauvetage de personnes, etc.), pour les heures de conduite des camions tonnes pompes, pour des cours spéciaux, pour le service de piquet pendant les fins de semaine, pour le service de régulation du trafic, pour les indemnités kilométriques, pour la subsistance, pour les rapports, pour les séances, pour l'administration, pour les exercices de cadres, pour les inspections, pour le contrôle des hydrantes, pour la garde de salles, pour la garde de foehn, pour les contrôles des stocks de foin, pour le recueil d'un essaim d'abeilles, pour la destruction d'un nid de guêpes, etc. La forme des versements varie également beaucoup: ces indemnités peuvent être versées par heure, par exercice, par intervention, ou sous forme de forfait.

Le montant des indemnités versées présente de grandes différences sur le plan national. Il dépend en général du grade (de la fonction) de la personne qui accomplit son service du feu. Pour les exercices, les sapeurs-pompiers sans fonction de cadre reçoivent entre 22 et 25 francs par heure environ. Les versements correspondants pour les cadres sont plus élevés et sont compris entre 28 et 35 francs environ. En général, les interventions (env. 30 francs l'heure) sont mieux indemnisées que les exercices. On constate aussi que les cadres reçoivent des indemnités (forfaitaires) annuelles, qui peuvent atteindre plusieurs milliers de

¹³ Source: Fédération suisse des sapeurs-pompiers (FSSP)

francs. L'aperçu ci-dessous illustre la variété des réglementations pour quelques corps de sapeurs-pompier.

Commune / canton	Solde
Teufen, Bühler et Gais/AR:	Solde des soldats: 22 francs par exercice; solde pour les officiers: 28 francs par exercice; exercices de défense hydrocarbures et de défense chimique, pour tous: 30 francs par exercice; solde en cas d'intervention, pour tous: 30 francs par heure; indemnité pour les cours: 250 francs par jour; service de piquet pour les chefs de groupe: 120 francs par week-end, pour les soldats 100 francs par week-end.
Oberwil/BL:	Solde des soldats en cas d'exercice: 18 francs par heure; officiers: 23 francs par heure; cadres inférieurs: 20 francs par heure; indemnité en cas d'intervention, pour tous: 33 francs par heure; indemnité pour les séances, l'administration, l'entretien, pour tous: 33 francs.
Pontresina/GR:	Solde pour les exercices: 20 francs pour 2 heures; solde en cas d'intervention: 35 francs pour la 1 ^{re} heure, 30 francs pour les suivantes; services spéciaux (garde de salle, régulation du trafic): 35 francs par heure; cours 140 francs par jour; service de piquet (ve 18 h au lu 8 h): 280 francs; solde annuelle pour le commandant: 6000 francs; pour les officiers: 300 francs; pour le responsable du matériel: 300 francs.
La Chaux-de-Fonds/NE	Solde en cas d'exercice pour les officiers: 30 francs par heure; pour les sous-officiers: 28 francs par heure; pour les soldats: 25 francs par heure; solde en cas d'intervention, pour tous: 50 francs par heure; piquet 200 francs pour un jour, 75 francs pour une nuit.
Dörflingen/SH:	Solde des soldats: 25 francs; solde de l'intendant du matériel: 35 francs; solde des officiers: 35 francs; solde du commandant: 40 francs; fixe du commandant: 1014 francs; fixe des officiers 406 francs; fixe du responsable du matériel 406 francs.
Olten/SO:	Solde pour les exercices: 19 francs par heure; solde en cas d'intervention: 25 à 45 francs par heure; indemnité de piquet (sa 18 h au di 20 h): forfait de 70 francs; indemnité de subsistance: 10 à 25 francs.

Avec près de 19 000 sapeurs-pompier de milice, le canton de Berne dispose du plus important corps de sapeurs-pompier de Suisse (env. 1/5 de l'effectif total). Pour obtenir des indications sur la rémunération des sapeurs-pompier (à l'exception des sapeurs-pompier professionnels) provenant du service effectué dans le service du feu (exercices et interventions), l'intendance des impôts du canton de Berne a procédé à une enquête dans toutes les communes bernoises au cours du premier trimestre 2008. Cette enquête a montré que les quelque 19 000 membres des corps de sapeurs-pompier de milice ont touché en 2007 une solde comprise entre 0 et 9687 francs. La solde versée pour les exercices était de l'ordre de 200 à 700 francs pour 10 à 25 exercices par an. La solde en cas d'engagement est versée à raison de 20 à 30 francs par heure pour 10 à 20 interventions par an.

Elle a montré également que les soldes versées aux sapeurs-pompier de milice sans fonction de cadre ne dépassaient pas 2000 francs en 2007. Seule la commune de Nidau a versé une solde allant jusqu'à 4300 francs à 4 sapeurs-pompier sans fonction de cadre pour des engagements dus aux inondations. En 2007, seuls des cadres du service du feu ont reçu des soldes supérieures à 2000 francs.

4.5 Solde du service du feu et solde du service militaire

La motion demande que la solde du service du feu soit explicitement exonérée comme la solde du service militaire et du service de protection civile ainsi que l'argent de poche pour le service civil. Contrairement au service du feu qui est réglementé par les cantons et les communes, le service militaire et la solde du service militaire relèvent de la Confédération. Le montant de la solde du service militaire dépend des grades militaires; il est fixé par l'ordonnance sur l'administration de l'armée (OAA)¹⁴. En l'occurrence, il est compris entre 30 francs par jour pour un commandant de corps et 5 francs par jour pour un soldat (4 fr. pour une recrue). Étant donné qu'elle constitue une compensation de frais, elle ne constitue pas un salaire au regard de la systématique fiscale.

De la solde au sens étroit (en fonction du grade), il faut distinguer les suppléments de solde pour les services d'instruction. Les officiers subalternes, les aspirants officiers, les sous-officiers, les appointés et les soldats reçoivent un supplément de solde pour les services qui ne comptent pas comme cours de répétition et qui sont nécessaires pour atteindre un grade supérieur ou pour une formation spéciale. Ces suppléments de solde pour les services d'instruction (art. 40 OAA) ne sont cependant pas assimilables à la solde ordinaire et n'entrent pas en considération pour la suite de la réflexion.

Aperçu des soldes du militaire et de la protection civile

Militaire	Solde en fr. par jour de service	Protection civile	Solde en fr. par jour de service
Cdt de corps	30,00		
Divisionnaire	27,00		
Brigadier	25,00		
Colonel	23,00	Colonel	23,00
Lieutenant-colonel	20,00	Lieutenant-colonel	20,00
Major	18,00	Major	18,00
Capitaine	16,00	Capitaine	16,00
Premier-lieutenant	13,00	Premier-lieutenant	13,00
Lieutenant	12,00	Lieutenant	12,00
Adjudant-chef	11,50		
Adjudant major	11,50		
Adjudant d'EM	11,00		
Adjudant sous-officier	10,00		
Sergent-major-chef	9,50		
Fourrier	9,50	Fourrier	9,50
Sergent-major	9,00	Sergent-major	9,50
Sergent-chef	8,50		
Sergent	8,00	Sergent	8,00
Caporal	7,00	Caporal	7,00
Appointé-chef	6,50		
Appointé	6,00	Appointé	6,00
Soldat	5,00	Soldat	5,00
Recrue	4,00		

Ce tableau montre que la solde du service militaire est calculée en jours et non pas selon des tarifs horaires. Le montant de la solde est modeste et ne couvre guère plus que les faux frais. On relèvera cependant que les militaires sont blanchis, nourris et logés gratuitement pendant leur service. En outre, comme les personnes qui effectuent du service civil ou du

¹⁴ RS 510.301

service de protection civile, ils ont droit aux allocations pour perte de gain. Ces allocations sont soumises aux impôts sur le revenu. Sur ces points, il y a donc des différences entre le service du feu et les service militaire, civil et de protection civile.

4.6 Exonération de la solde du service du feu

Vu la grande diversité des indemnités versées et de leur montant, il n'est pas facile de déterminer une notion nationale de la «solde du service du feu» qui doit être exonérée de l'impôt. La rémunération des pompiers professionnels n'entre naturellement pas dans la notion de «solde du service du feu». La rémunération des services des pompiers professionnels constitue un revenu imposable d'une activité lucrative dépendante principale. Le présent avant-projet ne porte pas sur cette rémunération ni sur celle que touchent des employés engagés par contrat de droit public et qui exercent des activités en faveur des pompiers pendant une partie de leur temps de travail. Font notamment partie de ces personnes les employés communaux qui travaillent dans des centres d'entretien communaux et qui exécutent également des travaux d'entretien sur le matériel des pompiers.

Dans ces conditions, il y a plusieurs moyens de définir la solde du service du feu qui doit être exonérée. Trois solutions sont esquissées ci-après.

4.6.1 Formulation ouverte

La LIFD et la LHID ne fixeraient que le principe d'après lequel la solde du service du feu est exonérée de l'impôt. Dans ce cas, il suffirait d'ajouter la solde du service du feu à l'énumération des articles 24, let. f, LIFD et 7, al. 4, let. h, LHID. Ces dispositions citeraient uniquement la notion de «solde du service du feu» sans la préciser davantage, comme l'ont déjà fait quelques cantons. Elles pourraient être formulées comme suit: Sont exonérés de l'impôt la solde du service militaire, la solde du service du feu et l'indemnité de fonction pour service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil.

Cette solution présente l'avantage de satisfaire à la motion tout en préservant la systématique de la LIFD et de la LHID. Elle présente l'inconvénient de laisser aux autorités de taxation une grande marge d'appréciation pour définir ce qu'elles entendent par solde du service du feu. Pour l'impôt fédéral direct, on ne pourrait certainement pas se passer de précisions au niveau d'une ordonnance. Sans ces précisions (en droit cantonal aussi), il risquerait d'exister jusqu'à 26 interprétations différentes de la notion de solde du service du feu et il ne serait pas possible d'arriver à une harmonisation de la pratique à l'échelon national.

4.6.2 Montant déterminé

Une autre solution consiste à prescrire, dans la LIFD et dans la LHID, le montant déductible de la solde du service du feu. Ce montant serait déterminé en multipliant deux éléments: le premier est le nombre des interventions, le deuxième est le montant exonéré de la solde à prendre en compte.

On peut aussi définir le «nombre d'interventions» de différentes manières: on peut se baser sur une estimation ou déterminer individuellement le nombre d'interventions effectif sur la base des décomptes de solde.

Le «montant de la solde» peut également être défini de différentes manières. D'une part, on peut prendre en compte une solde journalière d'un montant déterminé, égal pour tous les membres des corps de sapeurs-pompiers. Ce montant devrait s'inspirer de la solde journalière pour le service militaire. D'autre part, le montant de la solde pourrait également être échelonné en fonction des grades, toujours en s'inspirant de la solde du service militaire. En multipliant le «nombre d'interventions» par le «montant de la solde par intervention», on obtient le montant de la solde à exonérer.

Cette solution a pour avantage d'instituer une certaine sécurité du droit et de simplifier la taxation. Elle a pour inconvénient de déroger à la systématique de la LIFD et de la LHID car les articles 24 LIFD et 7 LHID ne contiennent pas de montants déterminés mais décrivent les revenus exonérés en se fondant sur des notions. De plus, un montant fixe ne tenant pas compte du nombre des exercices et des interventions ne prendrait pas en compte équitablement les situations différentes.

4.6.3 Description de la notion

Au lieu d'un montant déterminé, on pourrait décrire, dans la LIFD et dans la LHID, la notion de solde du service du feu qui doit être exonérée des impôts sur le revenu. Cette description peut être positive et énumérer ce qui fait partie de la solde ou négative et énumérer ce qui n'en fait pas partie. Vu le nombre et la diversité des montants en espèces versés à titre de solde du service du feu, on peut également envisager de combiner une description positive et une description négative.

Si on traite les exercices et les interventions du service du feu de la même manière qu'en droit des assurances sociales (cf. ch. 4.3), on pourrait dans une première étape exonérer la solde des sapeurs-pompiers de milice pour les exercices et les interventions. Pour préciser les prestations qui sont comprises dans les exercices et dans les interventions, il faut se référer aux tâches primordiales des services du feu (cf. ch. 2.3).

Dans une deuxième étape, il faut compléter ce principe par une liste exhaustive des revenus qui ne sont pas exonérés. Elle comprendrait notamment les indemnités de fonction, les forfaits annuels¹⁵ pour les cadres ainsi que les indemnités pour le service de piquet. C'est la solution que préconisait le Conseil des Etats en 2005 dans le cadre des débats sur la motion du conseiller national Banga.

Comme les suppléments de solde pour les services militaires d'instruction, les suppléments de solde pour les services d'avancement des services du feu ne peuvent pas être exonérés. Les indemnités pour les cours, les inspections et les travaux administratifs ne peuvent pas être exonérés non plus. Ces activités n'ont en effet pas de lien suffisamment fort avec les exercices et les interventions des services du feu, ce qui vaut également par ailleurs pour les indemnités de piquet.

4.7 Proposition d'exonération de la solde du service du feu

Si on garde à l'esprit que le service du feu relève de la compétence des cantons et des communes, il faut chercher, pour l'exonération de la solde du service du feu, une solution respectant ce régime fédéraliste. C'est pourquoi il est proposé de décrire la notion de solde du service du feu en combinant une liste positive et une liste négative comme on l'a exposé au ch. 4.6.3.

Les exercices et les interventions sont traités d'une manière identique. La description de la notion est la même dans la LIFD et dans la LHID. Cette réglementation s'applique à tous les sapeurs-pompiers de milice, donc également à ceux qui s'engagent volontairement dans le service du feu¹⁶.

5 Conséquences financières

Les conséquences financières ne peuvent qu'être estimées approximativement. D'une part, on ne dispose pas des données (revenu, progressivité, barème, etc.) sur les contribuables qui servent dans les corps de sapeurs-pompiers et qui pourraient bénéficier de cette exoné-

¹⁵ cf. Pratique VSI 1/2004 de l'OFAS, p. 1

¹⁶ D'après les statistiques sapeurs-pompiers de la CSSP pour 2007, 18 700 personnes en tout font du service volontaire dans une formation de sapeurs-pompiers de milice dans les cantons de Genève, du Tessin, d'Uri, du Valais et de Zurich. Le canton de Vaud prépare une modification de la loi pour placer le service du feu sur une base volontaire. Cette modification concernerait 8700 personnes.

ration. D'autre part, on ne dispose pas non plus de données complètes pour la Suisse sur la solde que les communes versent aux membres des services du feu. En outre, les résultats peuvent être différents suivant la solution choisie.

Si on adopte différentes hypothèses, on peut faire les commentaires suivants sur les conséquences financières de la variante «description de la notion» proposée au ch. 4.7 pour l'impôt fédéral direct.

À partir du nombre de 106 700 sapeurs-pompiers de milice en 2007, on peut admettre que 50 % d'entre eux sont des personnes mariées et 50 % des personnes seules (sans enfant). Si on admet en outre que le revenu imposable des personnes mariées est de 90 000 francs et celui des personnes seules de 80 000 francs par an, l'exonération d'une solde de 2500 francs se traduirait par une diminution du produit de l'impôt de 6 millions de francs pour les personnes mariées et de 9 millions de francs pour les personnes seules, soit au total 15 millions de francs. Avec les mêmes hypothèses, la diminution du produit de l'impôt doublerait (env. 30 millions de francs au total) si le montant exonéré de la solde était fixé à 5000 francs par an.

En partant des mêmes hypothèses mais en se basant sur des revenus plus élevés (revenu imposable de 120 000 fr. pour les sapeurs-pompiers mariés et de 100 000 fr. par an pour les célibataires), la diminution du produit de l'impôt fédéral direct passe à 22 millions de francs au total pour un montant exonéré de 2500 francs et à 40 millions de francs au total pour un montant exonéré de 5000 francs.

Si on adoptait un autre moyen pour exonérer la solde du service du feu, les conséquences financières changeraient aussi. Si on adoptait la variante «formulation ouverte», la diminution du produit de l'impôt pourrait être plus élevée, car la définition de la notion ne serait pas limitée. Si on adoptait la variante «montant déterminé» inspirée de la solde du service militaire et calculée en fonction de moyennes, la diminution du produit de l'impôt devrait être modeste.

Dans les cantons dont la législation exonère déjà la solde du service du feu au moyen d'une formulation ouverte, le produit de l'impôt pourrait augmenter car les variantes «montant déterminé» et «description de la notion» limitent plus étroitement l'exonération de la solde du service du feu.

6 Relation avec le programme de la législature

Le présent projet n'est pas mentionné dans le message sur le programme de la législature 2007 - 2011¹⁷. Il figure cependant dans le «Rapport du Conseil fédéral sur sa gestion et sur les points essentiels de la gestion de l'administration fédérale en 2004» dans le paragraphe consacré au programme de la législature 2003 - 2007. Il y est cité sous le titre «message concernant la poursuite de l'harmonisation fiscale formelle». Pour diverses raisons, la réalisation de ce projet législatif a pris du retard pendant la législature 2003 - 2007. C'est pourquoi l'exonération de la solde pour service du feu n'est pas mentionnée une fois de plus dans le message sur le programme de la législature 2007 - 2011.

¹⁷ FF 2008 753

7 Aspects juridiques

7.1 Constitutionnalité et conformité aux lois

En matière d'impôts directs, l'art. 128 Cst. habilite la Confédération à percevoir un impôt fédéral direct sur le revenu des personnes physiques.

7.1.1 Égalité de droit

En droit fiscal, le principe constitutionnel de l'égalité de traitement inscrit à l'art. 8 Cst. est concrétisé par les principes de l'universalité et de l'égalité de l'imposition et par celui de l'imposition selon la capacité économique (art. 127, al. 2, Cst.). La procédure normative doit également respecter le principe de l'égalité de droit. Or, un acte législatif qui établit des distinctions sans motif objectif et raisonnable ne respecte pas le principe de l'égalité de droit.

L'exonération de la solde du service du feu dans une mesure correspondante à celle du service militaire et du service civil ainsi que de l'argent de poche pour le service civil est en tout cas justifiée dans la mesure où la solde du service du feu est fondée sur une obligation de servir. Comme le Tribunal fédéral l'a constaté, le service du feu obligatoire ne constitue pas une activité lucrative, mais l'acquittement d'une obligation du citoyen (cf. ATF 129 V 431, cons. 4.6.1, avec d'autres renvois). L'exonération doit cependant être octroyée également aux personnes qui effectuent volontairement du service dans les corps de sapeurs-pompiers en raison du lien étroit des services du feu, qu'ils soient volontaires ou obligatoires, avec la protection générale de la population (cf. ch. 2.3). D'ailleurs, la législation fiscale et la législation sur les assurances sociales appliquent le même traitement aux femmes qui accomplissent volontairement du service militaire ou du service civil qu'aux hommes astreints à ces services.

7.1.2 Harmonisation

La Confédération détermine dans la LHID les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. L'harmonisation porte en l'occurrence sur l'assujettissement à l'impôt, l'objet et le calcul dans le temps de l'impôt, la procédure et le droit pénal fiscal. En revanche, les barèmes et les taux de l'impôt ainsi que les franchises sont exclus de l'harmonisation (art. 129 Cst.).

La question de savoir quels sont les revenus soumis à l'impôt sur le revenu porte sur l'objet des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. La Confédération possède donc la compétence de fixer impérativement, dans la LHID aussi, les revenus et le montant des revenus qui doivent être imposés. En l'occurrence elle n'outrepasse pas sa compétence en fixant un plafond.

7.2 Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse

La modification proposée de la LIFD et de la LHID n'a aucune incidence sur les engagements internationaux de la Suisse.